

مجله اقتصادی

شماره‌های ۱۱ و ۱۲، بهمن و اسفند ۱۳۹۸، صفحات ۱۰۸-۸۱

بررسی تأثیر فرار مالیاتی بر متغیرهای کلان اقتصادی و راهکارهای کاهش فرار مالیاتی در اقتصاد ایران (با تأکید بر تأثیر فرار مالیاتی بر رشد اقتصادی ایران)

مرجان دامن کشیده

استادیار و عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز

Mar.Daman_Keshideh@iauctb.ac.ir

احمد اصغری

کارشناس ارشد اقتصاد

asgari46325@yahoo.com

اقتصاد ایران همانند اغلب اقتصادهای جهان با معضل فرار مالیاتی روبه‌رو بوده و در سال‌های اخیر به دلیل گسترش تحریم‌های اقتصادی، افت شدید قیمت نفت و کسری بودجه حاصل از آن، دولت در پی تمرکززدایی و کاهش وابستگی به درآمدهای نفتی و جایگزینی آن با درآمدهای مالیاتی هست. در چنین شرایطی خلأ مطالعاتی از حیث سنجش و اندازه‌گیری کمی حجم اقتصاد زیرزمینی و فرار مالیاتی اهمیت دوچندانی می‌یابد. در این تحقیق به بررسی تأثیر فرار مالیاتی بر رشد اقتصادی در ایران در بازه زمانی ۱۳۶۵-۱۳۹۵ با استفاده از روش حداقل مربعات معمولی پرداخته شده است. نتایج نشان‌دهنده این است که تورم، درآمد در مالیاتی، درجه باز بودن اقتصاد بر رشد اقتصادی تأثیر مثبت و معناداری دارد. سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی و فرار مالیاتی نیز با یک وقفه بر رشد اقتصادی تأثیر منفی و معناداری دارند.

H20 & C50, H54: JEL Classification

کلمات کلیدی: رشد اقتصادی، اقتصاد ایران، مالیات، روش حداقل مربعات معمولی

۱. مقدمه

موضوع مالیات‌ها به عنوان یکی از منابع مهم درآمدی دولت در جوامع مختلف مطرح می‌شود، همچنین یکی از ابزار سیاست مالی دولت است که روند رشد اقتصادی را تسریع می‌بخشد و یک منبع درآمد عمده و باثبات برای دولت‌ها محسوب می‌شود. مقایسه این منبع با منابع دیگر حاکی از این است که هر چه سهم مالیات‌ها در تأمین مخارج دولت بیشتر باشد، از ایجاد آثار نامطلوب اقتصادی به میزان چشمگیری جلوگیری می‌شود؛ لذا در این راستا جمع‌آوری مالیات و جلوگیری از فرار مالیاتی اهمیت دارد. هدف از این تحقیق بررسی تأثیر فرار مالیاتی بر رشد اقتصادی در ایران در بازه زمانی ۱۳۹۵-۱۳۶۵ است. در این تحقیق به این سؤال پاسخ داده می‌شود که آیا فرار مالیاتی بر رشد اقتصادی تأثیرگذار است؟

به این منظور ابتدا در مورد مالیات، فرار مالیاتی و راه‌های جلوگیری از آن توضیحاتی داده می‌شود؛ سپس رشد اقتصادی بررسی خواهد شد و در انتها نیز به نتایج تحقیق در این زمینه اشاره می‌شود.

۲. اهمیت موضوع

اقتصاد ایران همانند اغلب اقتصادهای جهان با معضل فرار مالیاتی روبه‌رو بوده و در سال‌های اخیر به دلیل گسترش تحریم‌های اقتصادی، افت شدید قیمت نفت و کسری بودجه حاصل از آن، دولت در پی کاهش وابستگی به درآمدهای نفتی و جایگزینی آن با درآمدهای مالیاتی است. در چنین شرایطی خلأ مطالعاتی از حیث سنجش و اندازه‌گیری کمی حجم اقتصاد زیرزمینی و فرار مالیاتی اهمیت دوچندانی می‌یابد.

به طور معمول کشورهای در حال توسعه دارای سیستم مالیاتی ناکارآمد هستند که قادر به تأمین اهداف مالی و مالیاتی دولت نیست. مالیات در ایران مانند سایر کشورهای در حال توسعه نتوانسته نقش چندانی را در اقتصاد ایفا کند و از آنجا که درآمدهای حاصل از صادرات نفت خارج از کنترل دولت است و خط مشی توسعه در کشور ما نیز در سال‌های اخیر به دلیل گسترش تحریم‌های اقتصادی و به تبع آن افت شدید قیمت نفت و کسری بودجه حاصل از آن در پی کاهش وابستگی به درآمدهای نفتی و گرایش به سمت نظام مبتنی بر درآمدهای مالیاتی است، لذا کاهش وابستگی هزینه‌های عمومی به منبع نفت و انجام اصلاحات لازم برای افزایش منابع درآمدی مالیاتی دولت و

کاهش حجم فرار مالیاتی را می‌توان یکی از اولویت‌های مهم و ضروری در نیل به اهداف نظام اقتصادی کشور تلقی کرد. در چنین شرایطی خلأ مطالعاتی از حیث سنجش و اندازه‌گیری کمی حجم اقتصاد زیرزمینی و فرار مالیاتی اهمیت دوچندانی می‌یابد. با توجه به چنین ضرورتی، مطالعه حاضر به بررسی عوامل فرار مالیاتی و تاثیر آن بر رشد اقتصادی در اقتصاد ایران می‌پردازد تا وسعت این پدیده در کشور برآورد شود (هادیان، ۱۳۹۲).

۳. تعریف مالیات

در اولین تعریف مالیات عبارت است از برداشت قسمتی از دارایی یا درآمد افراد بر حسب توانایی پرداخت آنان برای تأمین مخارج دولتی (پیرنیا، حسین، مالیه عمومی، ۱۳۴۲).
منوچهر فرهنگ در فرهنگ علوم اقتصادی مالیات (Tax) را چنین تعریف می‌کند: مبلغی که، بر طبق قانون، دولت از اشخاص، شرکت‌ها و مؤسسات برای تقویت عمومی حکومت و تأمین مخارج عامه می‌گیرد و افزون بر خصلت اجباری بودن یک خصوصیت بارز دیگر مالیات این است که رابطه صحیح دوطرفه یا متناسبی میان میزان مالیات و ارزش خدمات عمومی وجود دارد. (منوچهر فرهنگ، فرهنگ علوم اقتصادی، ۱۳۶۳).

۳-۱. فرار مالیاتی

هرگونه اقدام غیرقانونی از قبیل عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی، عدم ارائه دفاتر قانننی و فاکتورهای خرید فروش، اسناد و مدارک درآمدی، کتمان کردن درآمد و سود فعالیت‌های اقتصادی برای پرداخت نکردن مالیات را فرار مالیاتی می‌گویند. حداکثر فرار مالیاتی در کشورهای اروپایی ۵٪ در حالی که بر اساس برآوردهای بانک مرکزی و مرکز ایران فرار مالیاتی در ایران بیشتر از ۴۰٪ است و بیشتر از ۴۰٪ فعالیت‌های اقتصادی نیز معافیت قانونی دارند؛ همچنین، بر اساس ماده قانون ۷۰ که در واقع سیستم نظام مالیاتی ایران فقط از ۲۰٪ فعالیت‌های اقتصادی و تولید ناخالص داخلی صورت می‌گیرد.

قانون‌گذار ایران پس از اصلاحات مکرر قوانین مالیاتی در ماده ۲۰۱ قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۸۰ و در ماده ۲۷۴ اصلاحیه قانون مزبور مصوب ۱۳۹۴ این پدیده اقتصادی را جرم‌انگاری و کیفر حبس برای آن پیش‌بینی کرده است. لیکن از منظر عناصر متشکله جرم و مجازات، ابهامات بسیاری در ماده مزبور وجود دارد. فرار مالیاتی، جرمی عمدی است که رفتار فیزیکی آن می‌تواند از نوع

فعل مثبت یا منفی باشد. از حیث اوضاع و احوال برای تحقق فرار مالیاتی، لزومی به مباشرت مرتکب در تنظیم مدارک خلاف واقع نیست، بلکه صرف استناد به مدارک تنظیمی توسط ثالث در تحقق جرم کفایت می‌کند. از طرف دیگر، در مصداق ترک فعل باید مدت زمان سه سال متوالی سپری شود. از جهت عنصر نتیجه نیز نسبت به مطلق یا مقید بودن این جرم احتمال متعددی مطرح می‌شود که به نظر می‌رسد مقید دانستن آن با اصول حقوقی و تفسیر به نفع متهم انطباق بیشتری دارد.

به هر حال فرار مالیاتی و اجتناب از مالیات، هر دو به منظور گریز از پرداخت مالیات صورت می‌گیرند؛ اما تفاوت اساسی این دو آن است که اجتناب از مالیات رفتاری قانونی است به این معنا که عوامل اقتصادی با استفاده از روزه‌های قانون مالیات و بازبینی در تصمیمات اقتصادی خود تلاش می‌کنند تا بدهی مالیاتی خود را کاهش دهند؛ در حالی که فرار مالیاتی رفتاری غیرقانونی است (همان، ۳۰).

۳-۲. راهکارهای فرار مالیاتی

۱. با استفاده از کارت بازرگانی دیگران جهت واردات کالا؛
۲. با استفاده از حساب‌های بانکی دیگران؛
۳. با استفاده از کدهای اقتصادی دیگران؛
۴. با استفاده از فاکتورهای صوری و جعلی؛
۵. با استفاده از عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی یا در صورت تسلیم اظهارنامه مالیاتی از طریق راه‌های زیر الف) ابراز درآمدها و سودهای مکتسبه کمتر از واقع؛ ب) ابراز هزینه‌ها و سودهای بیشتر از واقع؛ ج) ابراز خریدهای بیشتر از واقع، اقدام به فرار مالیاتی می‌کند.

۳-۳. رشد اقتصادی و فرار مالیاتی

در تاریخچه ادبیات اقتصادی بحث‌های مفصلی در زمینه قدرت تأثیرگذاری مالیات‌ها بر مقادیر واقعی اقتصاد از سوی پیروان کلاسیک‌ها و کنیزی‌ها صورت گرفته است؛ اما در بررسی اثر مالیات بر رشد اقتصادی در مدل‌های رشد درون‌زا، یکی از نخستین مطالعات انجام‌شده کارلو کاس^۱ (۱۹۹۰) است که در آن در یک اقتصاد بسته با استفاده از یک تابع تولید با کشش جانشینی ثابت

1. King R. & Rebelo S.

نشان داده می‌شود که تغییر سیاست‌های مالیاتی تأثیر معناداری بر بسط مدل لوکاس و تبدیل آن از اقتصاد بسته به باز رشد اقتصادی ندارد. کینگ و ربلو نتیجه می‌گیرند که با افزایش مالیات بر سرمایه و درآمد حاصل از نیروی کار، نرخ رشد اقتصادی به طور معناداری کاهش می‌یابد. جونز، منولی و راسی^۱ با ترکیب اصول هر دو مدل قبلی نتیجه می‌گیرند که افزایش مالیات‌ها اثر اختلالی بزرگ‌تری نسبت به کارلوکاس دارد؛ لذا کاهش مالیات‌ها در افزایش رشد اقتصادی مؤثر خواهد بود.

پیکورینو^۲ (۱۹۹۳) در تحلیل دیگری اثرات تغییر ساختار مالیاتی را بر رشد اقتصادی مورد توجه قرار می‌دهد. موضوع مد نظر او این است که چه ترکیبی از مالیات‌ها بالاترین رشد اقتصادی را پدید می‌آورند؟ تحقیق او به این نتیجه می‌انجامد در زمانی که سرمایه فیزیکی با شدت بیشتری در تولید کالاهای سرمایه‌ای نسبت به کالاهای مصرفی استفاده می‌شوند، مالیات بر درآمد حاصل از نیروی کار باید بیشتر از مالیات بر درآمد ناشی از سرمایه فیزیکی باشد و برعکس.

۳-۴. تأثیر غیرمستقیم مالیات‌ها بر رشد اقتصادی

تأثیر غیرمستقیم مالیات‌ها بر رشد اقتصادی یکی از بحث‌های مهمی که در خصوص تأثیر مالیات‌ها بر رشد اقتصادی مطرح می‌شود و تأثیر آن بر عملکرد شرکت‌ها از نظر سرمایه‌گذاری و ترکیب منابع مالی برای تأمین آن است؛ چرا که برقراری مالیات می‌تواند ساختار تأمین مالی داخلی و خارجی شرکت‌ها را تحت تأثیر قرار دهد. ترکیب منابع مالی بلندمدت در بافت مالی شرکت را اصطلاحاً ساختار سرمایه گویند. هزینه تأمین مالی رابطه نزدیکی با ساختار سرمایه شرکت دارد؛ در نتیجه مدیران شرکت‌ها باید ساختار مناسب سرمایه را تعیین کنند. مناسب‌ترین ساختار سرمایه ترکیبی از منابع مالی خواهد بود که هزینه سرمایه را حداقل کند. از آنجایی که هزینه تأمین سرمایه به ساختار آن و نوع تأمین مالی شرکت‌ها بستگی دارد و سیاست‌های اقتصادی دولت بر آن می‌توانند تأثیرگذار باشند، بررسی نقش مالیات‌ها در تشکیل سرمایه و رشد اقتصادی موضوعیت می‌یابد.

در کشورهایی با حداقل سطح توسعه مالی، درآمد حاصل از فرار از مالیات لزوماً «در بانک‌های خارج از کشور مصرف و گذاشته نمی‌شود، اما می‌تواند برای افزایش بودجه برای سرمایه‌گذاری

1. Jones L., Manuelli R., and Rossi P.

2. Jones L., Manuelli R., and Rossi P.

داخلی خصوصی استفاده شود. این استدلال در مقابل ادبیات گسترده‌ای است که اظهار می‌کند ارتباط منفی بین فرار مالیاتی و رشد اقتصادی، به‌ویژه در کشورهای در حال توسعه است (به عنوان مثال، بارتو^۱ (۲۰۰۰)، برویک و گارتنر (۲۰۰۸)، اهرلیک و لویی (۱۹۹۹) را مشاهده کنید. هم فرار مالیاتی و هم فساد مالیاتی، توانایی دولت را برای جمع‌آوری کمک‌های مالی برای تأمین مالی رشد اقتصادی کاهش می‌دهد؛ زیرا هر دو برای استفاده خصوصی استفاده می‌شوند. در حالی که رشوه اغلب مصرف می‌شود (صرف فعالیت‌های اجاره‌یابی)، درآمد حاصل از فرار از پرداخت مالیات می‌تواند دوباره در مالکیت خصوصی مؤسسات بازرگانی سرمایه‌گذاری شود (مانی و همکاران، ۱۳۸۸).

فرار مالیاتی منجر به ایجاد بی‌ثباتی در فعالیت‌های اقتصادی و تولیدی و به تبع آن موجب کاهش تولید ناخالص داخلی (GDP)، سرمایه، هزینه و مصرف می‌شود.

۴. پیشینه تحقیق

۴-۱. مطالعات خارجی

ریچاردسون (۲۰۰۶) به بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی برای ۴۵ کشور پرداخت. وی در اهمیت انجام این کار این‌گونه بیان می‌کند که شناسایی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی منجر به نتیجه‌گیری درست در این زمینه می‌شود و به مجریان قوانین و مقررات این اجازه را می‌دهد تا با طراحی و به‌کارگیری سیاست‌های درست و مناسب اثرات مخرب این پدیده را تا حد امکان کاهش دهند. وی با استفاده از روش پنل دیتا^۲ به این نتیجه رسیده است که عوامل غیراقتصادی و از میان تمامی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی، پیچیدگی قوانین و مقررات بیشترین تأثیر را بر فرار مالیاتی داشته‌اند. در میان عوامل اقتصادی نیز می‌توان به سطح تحصیلات، میزان درآمد، عدالت و اخلاق مالیاتی اشاره کرد. وی نتیجه می‌گیرد که با کاهش پیچیدگی قوانین و مقررات مالیاتی، افزایش سطح تحصیلات افراد و بهبود منابع درآمدی، میزان فرار مالیاتی در کشورها کاهش خواهد یافت.

1. Barreto, Brevik and Gartner, Ehrlich and Lui
2. panel data

۴-۲. مطالعات داخلی

هادیان و تحویلی (۱۳۹۲) در پژوهشی به شناسایی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در اقتصاد ایران پرداخته‌اند. استوی بیان می‌کند بررسی عوامل مؤثر بر پدیده فرار مالیاتی در کشورهای در حال توسعه حاکی از آن است که چهار متغیر نرخ مالیات، پیچیدگی قوانین و مقررات، نبود سرمایه اجتماعی و تورم، علاوه بر اینکه به طور تقریبی میان این کشورها به عنوان عامل مشترک به شمار می‌آیند، در این حوزه بیشترین اثرگذاری را نیز دارند. وی با استفاده از یک الگوی خودتوضیح با وقفه‌های گسترده برای دوره ۱۳۸۶-۱۳۵۰ تأثیر متغیرهای بیان شده بر فرار مالیاتی در اقتصاد ایران را بررسی و ارزیابی کرد. نتایج حاصل از تخمین الگو حاکی از آن است که در بلندمدت، هر چهار متغیر مورد نظر با فرار مالیاتی رابطه‌ای مثبت و معنی‌دار داشته‌اند. در خصوص دوره کوتاه‌مدت نیز تمامی نتایج به طور تقریبی شبیه به نتایج بلندمدت است، البته با این تفاوت که تورم نقش تعیین‌کننده‌ای بر فرار مالیاتی نداشته است.

فرامرزی و همکاران (۱۳۸۸) به بررسی رابطه مالیات و رشد اقتصادی، مطالعه موردی ایران و کشورهای عضو اوپک و سازمان همکاری‌های اقتصادی در بازه زمانی ۱۳۸۹-۱۳۴۲ پرداخته‌اند. نتایج این مقاله همچنین در ۲۶ کشور عضو OECD طی دوره ۱۹۹۸-۲۰۱۱ نشان می‌دهد که یک رابطه تعادلی بین مالیات و رشد اقتصادی وجود دارد و مالیات در این کشورها تأثیر منفی بر رشد اقتصادی داشته است؛ اما همین بررسی در کشورهای منتخب اوپک طی سال‌های ۱۹۹۴-۲۰۱۱ و با استفاده از آزمون‌های هم‌جمعی و پدرونی و کائو نشان می‌دهد که هیچ رابطه بلندمدت و هم‌جمعی بین مالیات و رشد اقتصادی وجود نداشته و مالیات تأثیری بر رشد اقتصادی این کشورها نداشته است. این امر نیز در واقع اتکای اقتصاد این کشورها به درآمد نفتی را نشان می‌دهد. همان‌طور که ملاحظه می‌شود در مطالعات انجام شده بررسی در مورد فرار مالیاتی و تأثیر آن بر رشد اقتصادی در ایران انجام نشده است که در این پژوهش به بررسی آن بر رشد اقتصادی پرداخته خواهد شد.

۵. روش تحقیق

این تحقیق کاربردی و استنباطی است و روش انجام تحقیق به صورت استنتاجی و تحلیلی است و با استفاده از آمار استنباطی پس از آزمون فرضیه نتایج نمونه آماری به کل جامعه آماری تعمیم داده

خواهد شد. مبانی تئوریک به صورت کتابخانه‌ای از مقالات مرتبط استخراج می‌شود، سپس با استفاده از تکنیک‌های اقتصادسنجی روش (OLS) و به کمک نرم‌افزار Eviews به برآورد مدل می‌پردازیم. همچنین داده‌های این تحقیق با استفاده از اطلاعات سایت بانک مرکزی، بانک جهانی و پایگاه سازمان آمار ایران جمع‌آوری خواهد شد.

۶. مدل تحقیق

در این تحقیق برای بررسی تأثیر فرار مالیاتی بر رشد اقتصادی در ایران در بازه زمانی ۱۳۶۵-۱۳۹۵ با استفاده از روش اقتصادسنجی سری زمانی پرداخته می‌شود که مدل آن از مطالعه عامرون^۱ (۲۰۱۶) الگوبرداری شده است.

$$Gdp \cong \varepsilon_0 . \varepsilon_1 inf . \varepsilon_2 taxev . \varepsilon_3 goversiz . \varepsilon_4 openness . \varepsilon_5 taxincome$$

که در آن

Gdp رشد اقتصادی

inf تورم

goversiz اندازه دولت

openess درجه باز بود اقتصادی

taxev فرار مالیاتی (نسبت پول نقد در گردش به حجم نقدینگی) و

درآمد مالیاتی *taxincome* است.

۷. روش گردآوری اطلاعات

گردآوری اطلاعات از دو روش کلی روش‌های میدانی و روش‌های کتابخانه‌ای است. در این تحقیق از روش کتابخانه‌ای برای گردآوری داده‌ها استفاده می‌شود؛ از میان روش‌های کتابخانه‌ای (متن خوانی و استفاده از فیش، آمارخوانی با استفاده از جدول، تصویرخوانی و استفاده از نقشه و کروکی و سندخوانی)، از روش آمارخوانی از جداول و نمودار از سایت‌های آماری بین‌المللی و داخلی از جمله بانک جهانی، بانک مرکزی و سایت مرکز آمار ایران استفاده خواهد شد.

1. Aumeerun, B, Jugurnath, B* and Soondrum .H

روش‌های کتابخانه‌ای در تمامی تحقیقات علمی استفاده می‌شوند، ولی در بعضی از تحقیقات در بخشی از فرآیند تحقیق از این روش استفاده می‌شود و در بعضی دیگر، موضوع تحقیق از حیث روش ماهیتاً کتابخانه‌ای است و از آغاز تا انتها متکی بر یافته‌های تحقیق کتابخانه است.

۸. روش تخمین

در این تحقیق برای بررسی تأثیر فرار مالیاتی بر رشد اقتصادی از روش تخمین OLS و آزمون‌های مانایی استفاده خواهد شد که در ادامه به طور مختصر به توضیح آن‌ها می‌پردازیم.

۸-۱. آزمون مانایی^۱

اولین قدم در راستای تعیین پایایی یک متغیر مشاهده نمودار سری زمانی آن متغیر است. نمودار یک متغیر ممکن است یک روند افزایشی (کاهشی) را از خود نشان دهد که مبین این نکته است که حداقل میانگین آن در طول زمان ثابت نیست و در نتیجه این سری زمانی ناپایدار است. البته این امکان وجود دارد که یک متغیر سری زمانی در عین حالی که دارای روند زمانی است، حول این روند پایا باشد. اینجاست که بحث روندهای قطعی و روندهای تصادفی مطرح می‌شود.

متغیری دارای روندهای زمانی قطعی است که مسیر کلی حرکت آن در طول زمان کاملاً قابل پیش‌بینی باشد؛ اما اگر روند زمانی یک متغیر در طول زمان تصادفی تغییر کند به گونه‌ای که مسیر حرکت آن قابل پیش‌بینی نباشد، اصطلاحاً می‌گویند این متغیر دارای روند تصادفی است. آنچه که در مورد مانا بودن یک سری زمانی اهمیت دارد، وجود یا عدم وجود این روند تصادفی است. تشخیص وجود روند تصادفی در یک سری زمانی به سادگی از طریق آزمون ریشه واحد امکان‌پذیر است (نوفرستی، ۱۳۷۸).

۸-۲. آزمون ریشه واحد برای مانایی

آزمون ریشه واحد یکی از معمول‌ترین آزمون‌هایی است که امروزه برای تشخیص مانایی یک فرآیند سری زمانی استفاده می‌شود. آزمون ریشه واحد بر این منطبق استوار است که وقتی $\rho \geq 1$ است فرآیند خودتوضیح رتبه اول $y = \rho y_{t-1} + u_t$ نامانا است.

1. Stationary

در این الگو به روش حداقل مربعات معمول ضریب ρ معادله فوق برآورد می‌شود و برابر یا بزرگ‌تر از یک بودن آن آزموده می‌شود، می‌توان نامانایی یک فرآیند سری زمانی را به اثبات رساند. مشکلی که در حین انجام آزمون وجود دارد این است که حتی آماره t ارائه شده توسط روش OLS تحت فرض $\rho \geq 1$ دارای توزیع t معمول حتی در نمونه‌های بزرگ نیست و در نتیجه نمی‌توان از کمیت بحرانی t برای انجام آزمون استفاده کرد. برای حل این مشکل از آزمون‌های دیکی فولر تعمیم یافته استفاده می‌شود (همان منبع).

۸-۳. آزمون دیکی فولر^۱

فرآیند خود توضیح مرتبه اول $\Delta y_t = \rho y_{t-1} + u_t$ را در نظر بگیرید. برای آزمون اینکه سری زمانی y_t دارای ریشه واحد است و یا به عبارت دیگر ناماناست، آزمون فرضیه زیر را تشکیل می‌دهیم:

$$H_0: \rho \geq 1$$

$$H_1: \rho < 1$$

از آنجایی که آماره مورد نظر دارای توزیع نرمال نیست، برای انجام آزمون نمی‌توان از کمیت‌های بحرانی ارائه شده توسط توزیع نرمال یا t استفاده کرد. برای آزمون دیکی فولر (۱۹۷۹) آماره‌ای ارائه می‌شود که دارای توزیع حدی است و کمیت‌های بحرانی آن برای آزمون ریشه واحد یا $\rho = 1$ توسط دیکی فولر به کمک روش‌های شبیه‌سازی به دست آمده و جدول‌بندی شده‌اند (همان منبع).

۸-۴. تخمین OLS و ML از ضرایب جزئی رگرسیون

برای تخمین پارامترهای مدل رگرسیون سه متغیره (۱-۱-۷)، ابتدا به روش حداقل مربعات معمولی (OLS) گفته شده در مباحث گذشته و سپس به طور خلاصه به روش حداکثر راست‌نمایی (ML) بحث شده توجه می‌کنیم.

1. Dicky_Fuller

۵-۸. تخمین زن‌های OLS

برای به دست آوردن تخمین زن‌های OLS، ابتدا تابع رگرسیون نمونه‌ای (SRF) متناظر با PRF را به صورت زیر می‌نویسیم:

$$Y_i = \hat{\beta}_1 + \hat{\beta}_2 X_{2i} + e_i$$

که در آن e_i جزء باقی‌مانده یا جزء نمونه‌ای متناظر با جزء اخلاص استوکاستیکی u_i است. همان‌طور که قبلاً اشاره شد، در روش OLS به گونه‌ای عمل می‌شود که با تعیین مقادیر پارامترهای مجهول، مجموع مربعات باقی‌مانده (RSS) یعنی $\sum e_i^2$ حتی‌المقدور کوچک باشند. بیان فرمولی آن عبارت است از

$$\text{Min} \sum e_i^2 = \sum (Y_i - \hat{\beta}_1 - \hat{\beta}_2 X_{2i} - \hat{\beta}_3 X_{3i})^2$$

که عبارت RSS در فرمول فوق با انجام عملیاتی جبری بر روی فرمول اول به دست می‌آید. اکنون کوتاه‌ترین روش به دست آوردن تخمین زن‌هایی که فرمول فوق را حداقل می‌کند، مشتق‌گیری نسبت به پارامترهای مجهول، برابر قرار دادن عبارات حاصل شده با صفر و حل هم‌زمان آن‌ها است.

این روش، معادلات نرمال زیر را به دست می‌دهد.

$$\begin{aligned} \bar{Y} &= \hat{\beta}_1 + \hat{\beta}_2 \bar{X}_2 + \hat{\beta}_3 \bar{X}_3 \\ \sum Y_i X_{2i} &= \hat{\beta}_1 \sum X_{2i} + \hat{\beta}_2 \sum X_{2i}^2 + \hat{\beta}_3 \sum X_{2i} X_{3i} \\ \sum Y_i X_{3i} &= \hat{\beta}_1 \sum X_{3i} + \hat{\beta}_2 \sum X_{2i} X_{3i} + \hat{\beta}_3 \sum X_{3i}^2 \end{aligned}$$

از معادله فوق مشاهده می‌شود:

$$\hat{\beta}_1 = \bar{Y} - \hat{\beta}_2 \bar{X}_2 - \hat{\beta}_3 \bar{X}_3$$

که تخمین زن OLS جزء عرض از مبدأ β_1 جامعه اصلی است.

اگر مقادیر انحراف داده شده از میانگین نمونه‌ای متغیرها را با حروف کوچک نشان دهیم،

می‌توان فرمول‌های زیر را از معادلات نرمال به دست آورد:

$$\hat{\beta}_2 = \frac{(\sum Y_i X_{2i})(\sum X_{3i}^2) - (\sum Y_i X_{3i})(\sum X_{2i} X_{3i})}{(\sum X_{2i}^2)(\sum X_{3i}^2) - (\sum X_{2i} X_{3i})^2}$$

$$\hat{\beta}_3 = \frac{(\sum Y_i X_{3i})(\sum X_{2i}^2) - (\sum Y_i X_{2i})(\sum X_{2i} X_{3i})}{(\sum X_{2i}^2)(\sum X_{3i}^2) - (\sum X_{2i} X_{3i})^2}$$

که به ترتیب تخمین زن‌های OLS ضرایب جزئی رگرسیون جامعه اصلی β_2 و β_3 را نشان می‌دهند.

در پایان باید اشاره کرد که: (۱) معادلات بالا ماهیتاً متقارن هستند؛ زیرا می‌توان با جابجا کردن X_2 و X_3 در آن‌ها، هر یک را از دیگری به دست آورد؛ (۲) مخرج‌های دو معادله یکسان هستند و (۳) مدل سه متغیره، تعمیم مدل دو متغیره است.

۶-۸. آزمون مانایی

یک متغیر سری زمانی وقتی مانا است که میانگین، واریانس و ضریب خودهمبستگی آن در طول زمان ثابت باقی بماند. مانایی دو حالت دارد: ضعیف و قوی.

معمولاً حالت ضعیف بررسی می‌شود. اگر تمامی گشتاورها در طول زمان ثابت باشد، سری، مانای قوی است، ولی اگر گشتاورهای مرتبه اول و دوم ثابت باشد سری مانای ضعیف است. آزمون ریشه واحد یکی از معمولی‌ترین آزمون‌هایی است که امروزه برای تشخیص مانایی (سکون) یک فرآیند سری زمانی استفاده می‌شود. اساس آزمون ریشه واحد بر این منطق استوار است که وقتی یک فرآیند خودرگرسیون مرتبه اول باشد، در آن صورت، سری نامانا است. از طرفی دیگر، اکثر سری‌های زمانی اقتصاد کلان نامانا هستند. از این رو قبل از استفاده از این متغیرهای سری زمانی لازم است نسبت به مانایی یا نامانایی آن اطمینان حاصل کرد. برای بررسی مانایی یا نامانایی متغیرهای سری زمانی مورد استفاده در مدل از دیکی فولر که یکی از سودمندترین آزمون‌ها در زمینه مانایی است، استفاده شده است.

جدول ۱. مانایی متغیرها

متغیرها	سطح	سطح معنی داری در I(1)	آماره معنی داری t در I(1)
Gdp	۰.۰۰۷۴		-3.816964
P	۰.۰۰۰۰		-.887001۵
G	۰.۰۰۰۰		-6.131548
Fdi	۰.۰۰۲۱		-.249720۳
Op	۰.۰۰۱۹		-4.460251
taxevasion	۰.۰۰۰۶۴		-2.826820
Fdi	0/0000		-6.288675
T	0/0000		-10.36162
P	0/0000		0.008862

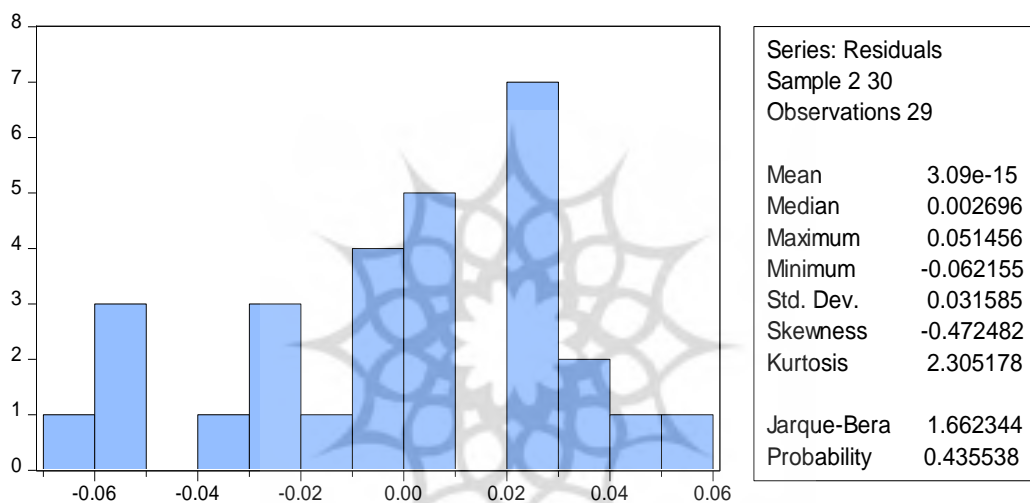
مأخذ: یافته‌های تحقیق

با توجه به جدول (۲) تمامی متغیرها به دلیل آنکه سطح معناداری آنها کمتر از ۰.۰۵ است، در سطح $I(1)$ مانا هستند.

۸-۷. آزمون نرمال بودن متغیرها

آزمون نرمال بودن متغیرها که با توجه به آماره جاک بک برای بیش از ۵ درصد نرمال بودن برقرار است.

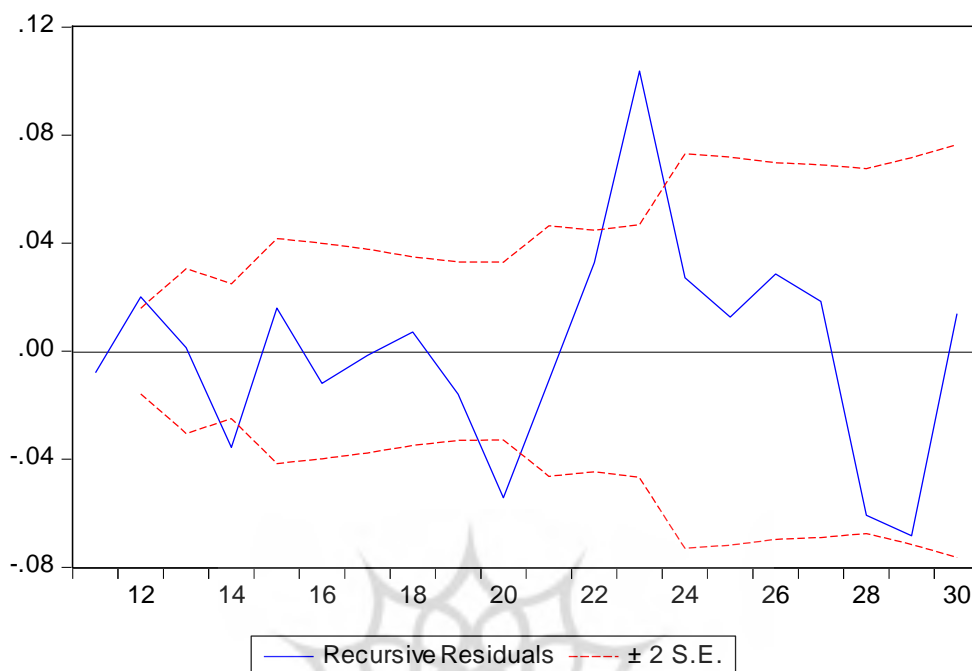
جدول ۲. آزمون نرمال بودن متغیرها



مأخذ: یافته‌های تحقیق

۸-۸. آزمون ثبات و تشخیص

آزمون‌های تشخیص برای تعیین ثبات ساختاری و شکست ساختاری استفاده می‌شود. با رسم نمودار بر روی پسماندها نشان می‌دهد در کدام قسمت از مدل نیاز به متغیر مجازی وجود دارد که در مدل لحاظ شود. در قسمت‌هایی که نمودار از باند کنترلی خارج شده است شکست ساختاری وجود دارد.



مأخذ: یافته‌های تحقیق

نمودار ۱. نمودار تشخیص ثبات ساختاری بر روی باقی‌مانده‌ها

۸-۹. تخمین مدل

در این تحقیق برای بررسی تأثیر فرار مالیاتی بر رشد اقتصادی در ایران در بازه زمانی ۱۳۶۵-۱۳۹۵ با استفاده از روش اقتصادسنجی سری زمانی پرداخته می‌شود که مدل آن از مطالعه عامرون^۱ (۲۰۱۶) الگوبرداری شده است.

$$\begin{aligned} \text{LOG}(\text{GDP}) = & C(1) * \text{LOG}(G) + C(2) * \text{LOG}(OP) + C(3) * \text{LOG}(T) + C(4) \\ & * \text{LOG}(P) + C(5) * \text{LOG}(\text{FARAR}) + C(6) * \text{FARARR}(-1) \\ & + C(7) * \text{LOG}(\text{FDII}) + C(8) + C(9) * \text{DUM} \end{aligned}$$

1. Aumeerun, B, Jugurnath, B* and Soondrum .H

جدول ۳. تخمین مدل حداقل مربعات تعمیم یافته

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
LOG(G)	0.393533	0.056900	6.916247	0.0000
LOG(OP)	0.345817	0.053246	6.494767	0.0000
LOG(T)	0.038016	0.017248	2.204066	0.0394
LOG(P)	0.149086	0.019288	7.729378	0.0000
LOG(TAXEVASION)	0.027246	0.050008	0.544825	0.5919
TAXEVASION (-1)	-1.680747	0.627801	-2.677196	0.0145
LOG(FDII)	-0.084332	0.029351	-2.873243	0.0094
C	6.972702	0.825920	8.442343	0.0000
DUM	0.093742	0.017908	5.234723	0.0000
R-squared	0.991011	Mean dependent var		14.12336
Adjusted R-squared	0.987416	S.D. dependent var		0.333136
S.E. of regression	0.037371	Akaike info criterion		-3.486699
Sum squared resid	0.027932	Schwarz criterion		-3.062365
Log likelihood	59.55713	Hannan-Quinn criter.		-3.353803
F-statistic	275.6209	Durbin-Watson stat		1.874058
Prob(F-statistic)	0.000000			

مأخذ: یافته‌های تحقیق

نتایج حاصل از تخمین نشان می‌دهد لگاریتم اندازه دولت با ضریب ۰.۳۹ تأثیر مثبت و معناداری بر لگاریتم رشد اقتصادی دارد. در کشور ایران، به دلیل بزرگ بودن دولت، فعالیت دولت در زمینه‌های مختلف بر رشد اقتصادی تأثیر گذاری مستقیم دارد. لگاریتم درجه باز بودن اقتصادی با ضریب ۰.۳۴ اثر مثبت و معناداری بر لگاریتم رشد اقتصادی دارد. به این ترتیب که با افزایش درجه باز بودن اقتصادی تعاملات کشور با دنیای بیرون برقرار شده و از طریق بهبود توان رقابتی بنگاه‌های کشور امکان ورود محصولات تولیدی به ازارهای جهانی را فراهم می‌کند که منجر به شکوفایی و رشد اقتصادی می‌شود. لگاریتم مالیات با ضریب ۰.۰۳۸ اثر مثبت و معناداری بر رشد اقتصادی دارد. به این مفهوم که با مالیات‌گیری درآمدهای حاصله در جهت رشد اقتصادی به کار گرفته می‌شود. لگاریتم فرار مالیاتی تأثیر معناداری بر رشد اقتصادی ندارد اما با یک وقفه با ضریب منفی ۱.۶ تأثیر منفی و معناداری بر لگاریتم رشد اقتصادی دارد. دلیل آن است که با افزایش فرار مالیاتی بنگاه‌های تولیدی و خدماتی دید منفی به مالیات پیدا می‌کنند و شاهد هستند که بنگاه‌های دیگری در اقتصاد وجود دارند که علی‌رغم فعالیت اقتصادی خود با راه‌های گوناگون از پرداخت مالیات فرار می‌کنند

و سودهای کلانی را به دست می‌آورند در حالی که بنگاه‌های دیگر علی‌رغم فعالیت‌های کم و در جهت رشد اقتصادی می‌بایست مالیات پرداخت کنند که این امر انگیزه پرداخت تولید در کشور را از بین می‌برد و بر رشد اقتصادی تأثیر منفی می‌گذارد، البته این تأثیر با یک وقفه در دوره بعد خود را نشان می‌دهد. لگاریتم سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی با ضریب ۰.۰۸۴ اثر منفی و معناداری بر لگاریتم رشد اقتصادی دارد. سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی از طریق افزایش تولید ملی و اشتغال در کشور رشد اقتصادی را افزایش می‌دهد، اما در این مدل تخمینی منفی شدن اثر سرمایه‌گذاری خارجی مستقیم می‌تواند ناشی از تحریم‌ها افزایش قیمت مواد اولیه در دنیا و افزایش دستمزد نیروی کار باشد و احتمال افزایش میزان قاچاق و کاهش تولیدات داخلی وجود دارد. سرمایه‌گذاری همیشه تولیدات داخلی و درآمد ملی را افزایش می‌دهد و فرآیند اشتغال رشد اقتصادی را افزایش می‌دهد. در ایران افزایش سرمایه‌گذاری خارجی در نفت و پارس جنوبی بوده و باعث افزایش درآمد ملی شده است، اما عواملی مانند مهاجرت، بیکاری کارگران، تعطیلی بنگاه‌های کوچک و زودبازده باعث منفی شدن رشد اقتصادی شده است.

۸-۱۰. آزمون واریانس ناهمسانی^۱

برای بررسی مدل تحقیق می‌بایست واریانس تمامی متغیرها یکسان باشد. برای بررسی این موضوع از آزمون بروش پاگان گادفری^۲ استفاده می‌شود. با توجه به بزرگ‌تر بودن پراب معنی‌داری بیش از ۵ درصد واریانس‌ها همسان است.

جدول ۴. آزمون واریانس ناهمسانی

F-statistic	0.772216	احتمال F(8,20)	0.6312
Obs*R-squared	6.843764	احتمال Chi-Square(8)	0.5536
Scaled explained SS	2.124216	احتمال Chi-Square(8)	0.9770

مأخذ: یافته‌های تحقیق

1. Heteroskedasticity Test
2. Breusch-Pagan-Godfrey

۸-۱۱. آزمون خودهمبستگی^۱

خودهمبستگی نشان دهنده آن است که بین اجزا خطا رابطه وجود دارد. در نرم افزار eviews از آزمون LM^۲ برای بررسی خودهمبستگی استفاده می شود. با توجه به بزرگ تر بودن احتمال معنی داری بیش از ۵ درصد خودهمبستگی در مدل نهایی وجود ندارد.

جدول ۵. آزمون خودهمبستگی

F-statistic	0.659280	احتمال F(2,18)	0.5293
Obs*R-squared	1.979354	احتمال Chi-Square(2)	0.3717

مأخذ: یافته‌های تحقیق

۸-۱۲. آزمون هم‌انباشتگی گرنجر

آزمون هم‌انباشتگی متغیرها نشان دهنده وجود رابطه بلندمدت بین متغیرها است. به این صورت که فرض صفر، مبنی بر عدم هم‌انباشتگی و فرض یک، نشان دهنده وجود رابطه بلندمدت است. نتیجه حاصل از آزمون زیر با ارائه احتمال بیش از پنج درصد بیان کننده آن است که بین متغیرها رابطه بلندمدت وجود دارد.

جدول ۴-۶. آزمون هم‌انباشتگی گرنجر

Dependent	tau-statistic	احتمال*	z-statistic	احتمال*
GDP	-3.543556	0.6611	-20.19243	0.5137
G	-4.289074	0.3478	-23.70904	0.2961
FDI	-3.081068	0.8342	-14.23055	0.8600
TAXEVASION	-2.148102	0.9854	-7.541247	0.9941
T	-1.138467	0.9996	-11.25864	0.9402
P	-3.608513	0.6335	-24.86129	0.2367
OP	-2.683023	0.9304	-11.33580	0.9507

*MacKinnon (1996) p-values.

مأخذ: یافته‌های تحقیق

1. Serial Correlation Test
2. Breusch-Godfrey Serial Correlation LM Test

۸-۱۳. ماتریس واریانس کواریانس

ماتریس واریانس مجذور انحراف معیار است که نشان‌دهنده فاصله از میانگین است و کواریانس ارتباط بین دو شاخص را نشان می‌دهد که در جدول زیر ارائه شده است.

جدول ۴. آزمون هم‌انباشتی گرنجر

	(G)	(OP)	(T)	(P)	(TAXEVA SION)	(TAXEVA SION (-1))	(FDII)	C	DUM
(G)	۰.۰۰۳	۰.۰۰۰	-۹.۵۴۱	-۰.۰۰۰	-۰.۰۰۰	-۰.۰۱۷	-۰.۰۰۰	-۰.۰۴۳	۲.۶۹۴
(OP)	۰.۰۰۰	۰.۰۰۲	-۲.۱۳۸	۰.۰۰۰	۸.۰۷۴	-۰.۰۱۸	-۰.۰۰۰	-۰.۰۱	۴.۶۹۴
(T)	-۹.۵۴۱	-۲.۱۳۸	۰.۰۰۰	-۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	۰.۰۰۱	۶.	۰.۰۰۰	۷.۸۹۸
(P)	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	-۰.۰۰۶	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰
(TAXEVA SION)	-۰.۰۰۱	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	۰.۰۰۳	۰.۰۱۴	۰.۰۰۰	۰.۰۱۱	۰.۰۰۰
TAXEVA SION (-1)	-۰.۰۱۷	-۰.۰۱۹	۰.۰۰۱	-۰.۰۰۶	۰.۰۱۴	۰.۳۹۴	۰.۰۰۳	۰.۳۷۴	۰.۰۰۳
(FDII)	-۰.۰۰۱	-۰.۰۰۱	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	۰.۰۰۳	۰.۰۰۱	۰.۰۰۹	۰.۰۰۰
C	-۰.۰۴۴	-۰.۰۱۹	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	۰.۰۱۱	۰.۳۷۴	۰.۰۰۹	۰.۶۸۲	۰.۰۰۰
DUM	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	۰.۰۰۳	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰

مأخذ: یافته‌های تحقیق

۹. نتیجه‌گیری

در اغلب کشورها سهم درآمدهای مالیاتی از درآمدهای دولت بیش از درآمدهای دیگر است و سهم درآمد مالیاتی از درآمد نهایی دولت اغلب بیش از دیگر انواع درآمدی در میان کشورهای گوناگون است و مالیات اصلی‌ترین منبع درآمدی برای تکمیل وظایف دولت است. در ابزارهای مالیاتی گوناگون، دولت‌ها قادرند یک بخش مهم از نقدینگی در بخش خصوصی و بخشی از پیگیری‌ها برای حداکثر سود در کمترین دوره زمانی را با کمترین زحمت با استفاده از مالیات به دست آورند. در اقتصاد کلان مالیات بر رشد اقتصادی تأثیر منفی دارد.

افزایش در درآمدهای مالیاتی منجر به کیفیت بالاتر و بیشتر کالاهای عمومی مانند امنیت بیشتر، جاده‌های بیشتر، خدمات اجتماعی بهتر شود که در بلندمدت خود می‌تواند منجر به اقتصاد باثبات‌تر شود. همچنین در طول دوره‌های رکود دولتی‌هایی که از طریق مالیات‌ها تأمین مالی می‌شوند، قادر خواهند بود معافیت‌های مالیاتی، کاهش در اعتبارات مالیاتی را برای تحریک بازار و جبران اثرات رکودی در نظر بگیرند؛ که هر چه فرار مالیاتی بیشتر باشد دسترسی و تحقیق این اهداف با مخاطره روبه‌رو می‌شوند. در این مقاله به بررسی راه‌های جلوگیری از فرار مالیاتی در اقتصاد ایران و اثر فرار مالیاتی بر رشد اقتصادی پرداخته شد.

در فصل اول کلیاتی به بیان مسئله تحقیق، سؤال و فرض تحقیق پرداخته شد. در فصل دوم مختصری از تاریخچه مالیات و تحولات آن ارائه شد و در ادامه فرار مالیاتی توضیح داده شد و بیان شد که هرگونه اقدام غیرقانونی از قبیل عدم انجام تکالیف قانونی، عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی، عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی، عدم ارائه دفاتر قانونی و فاکتورهای فروش و اسناد و مدارک درآمدی جهت کتمان درآمد و سود فعالیت‌ها برای پرداخت نکردن مالیات متعلقه را فرار مالیاتی می‌گویند. در ادامه فصل دوم راه‌های فرار مالیاتی ارائه و راه‌های جلوگیری از آن بر شمرده شد. در فصل سوم به روش تحقیق حاضر مبنی بر حداقل مربعات پرداخته شد. در فصل چهارم با توجه به نتایج تخمین مشخص شد فرار مالیاتی با یک وقفه بر رشد اقتصادی تأثیر منفی و معناداری دارد. تورم، درآمد مالیاتی و درجه باز بودن اقتصادی تأثیر مثبت و معناداری بر رشد اقتصادی دارد و سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی نیز بر رشد اقتصادی تأثیر منفی داشته است.

۱۰. پیشنهادها و توصیه‌های سیاستی

۱۰-۱. پیشنهادها و راه‌کارهای عملی برای جلوگیری از فرار مالیاتی با استفاده از کارت بازگانی دیگران

۱. تداوم اجرای بخشنامه وزیر امور اقتصادی و دارایی مبنی بر اخذ ۴ درصد کل ارزش کالاهای وارداتی به عنوان مالیات علی‌الحساب در گمرک کشور، بدون استثنا از واردکنندگان کالاها در تمامی گمرک کشور و ارسال هم‌زمان همه اطلاعات به صورت آنلاین به ادارات امور مالیاتی مرجع صدور کارت بازگانی در اجرای ماده ۱۶۴ قانون مالیات‌های مستقیم اقدام شود؛
۲. اتاق بازگانی صرفاً کارت بازگانی را به کسانی که دارای اهلیت (مشخصات معتبر) هستند صادر و تحویل دهد و افتتاح حساب بانکی معتبر با سرمایه در گردش لازم به رشته واردات کالاها با تأییدیه بانک دارنده حساب در بررسی تراکنش ۳ سال گذشته صورت گیرد؛
۳. از گمرک کشور خواسته شود طی بخش‌نامه و دستورالعملی که ترخیص تمامی کالاهای وارداتی و صادراتی از گمرک کشور منوط به اخذ مقاضا حساب و پرداخت مالیات سنوات گذشته صاحبان کارت بازگانی باشد؛

۴. معرفی حساب بانکی فقط خود بازرگان و دارنده کارت بازرگانی و بانکی جهت افتتاح حساب LC و حساب ارزی و ثبت سفارش خرید و واردات کالاها در بانک‌های مربوطه، نه بنام شخص دیگر اعم از کارمند، کارگزاری‌ها، نماینده تام‌الاختیار بازرگان و حق عملکرد صورت گیرد؛
۵. امکان بررسی و کنترل تمامی حساب‌های بانکی دارندگان کارت‌های بازرگانی و وکیل بازرگانان، کارمندان و ترخیص‌کار و یا هرکسی که از طرف صاحب اصلی کارت بازرگانی وکالت یا معرفی‌نامه دارد و مبادرت به ترخیص کالا می‌کند به صورت آنلاین برای رسیدگی‌های مالیاتی مأموران مالیاتی وجود داشته باشد؛
۶. پیشنهاد می‌شود کارت‌های بازرگانی یک بار مصرف صادره از طریق اتاق بازرگانی ابطال شود؛
۷. الزام گمرک کشور به ورود اطلاعات واردات تمامی کالاها در سامانه ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم برای بررسی و رسیدگی مالیاتی مأموران مالیاتی به صورت آنلاین دارندگان کارت‌های بازرگانی؛
۸. معرفی حساب مختص واردات کالاهای بازرگانی دارندگان کارت‌های بازرگانی توسط مؤدیان مالیاتی و ارائه گردش حساب مذکور به اداره امور مالیاتی در فاصله‌های زمانی معین برای رسیدگی‌های مالیاتی صورت گیرد؛
۹. غیرقابل بخشش بودن جرایم مالیاتی سوءاستفاده‌کنندگان از کارت‌های بازرگانی تا جرایم مالیاتی مذکور، اثربخشی خود را از دست ندهند؛
۱۰. عدم امکان صدور گواهی ماده ۱۸۶ قانون مالیات‌های مستقیم در مورد دریافت تسهیلات بانکی به چند مدت سال بعد از صدور رأی هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی مبنی بر بدهکار بودن مالیات در اجرای تبصره ماده ۱۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم برای سوءاستفاده‌کنندگان از کارت‌های بازرگانی؛
۱۱. اقدام آنی جهت بررسی و رسیدگی مأموران مالیاتی از اطلاعات دریافتی از سامانه اختصاصی ماده ۱۶۹ سوءاستفاده‌کنندگان کارت‌های بازرگانی با همکاری پلیس اقتصادی

و مراجع قضایی احتمال محاسبه و مطالبه مالیات متعلقه پس از صدور رأی محدودیت سوءاستفاده کنندگان کارت‌های بازرگانی؛

۱۲. پیشنهاد می‌شود کارت‌های بازرگانی سوءاستفاده شده توسط اتاق بازرگانی و تعاون ابطال شود؛

۱۳. در صورت ادعای صاحب کارت بازرگانی مبنی بر سوءاستفاده از کارت بازرگانی خواسته شود تا در مراجع قضایی دادخواهی کرده و هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی نظام مالیاتی با صدور اجرای قرار رسیدگی تا صدور رأی مرجع قضایی به مؤدی صاحب کارت بازرگان مهلت بدهند؛

۱۴. با توجه به اینکه اکثر کارت‌های بازرگانی سوءاستفاده توسط اشخاص غیرصاحب کارت بازرگانی صورت گرفته، پیشنهاد می‌شود. شخص سوءاستفاده کننده را با همکاری ادارات گمرک کشور توسط نهادهای امنیتی شناسایی و به مراجع قضایی معرفی شده و پس از صدور حکم محکومیت مالیات متعلقه از وی محاسبه و مطالبه شود؛

۱۵. تعیین و مصوب و قانونی کردن جزای کیفری، جرایم سنگین و غیرقابل بخشودگی و همه محدودیت‌های صنفی و اجتماعی برای سوءاستفاده کنندگان از مشخصات هویتی، عنوان شغلی کارت بازرگانی، گذرنامه، صورت حساب یا فاکتور و حساب‌های بانکی دیگران؛

۱۶. کلیه افرادی که تحت عنوان و کالت، نیابت یا بایع‌الواسطه، نماینده تام‌الاختیار قانونی یا قراردادی و در راستای ماده ۱۸۶ قانون مالیات‌های مستقیم به واحدهای مالیاتی مراجعه می‌کنند تدابیری اتخاذ شود تا حضور دارنده کارت ملی بازرگانی به واحد مالیاتی الزامی شده و اوراق مالیاتی به خود وی ابلاغ شود و به طور کتبی از وی تعهد اخذ و نسبت به عواقب واگذاری و سوءاستفاده از کارت‌های بازرگانی از طریق تهیه و پر کردن فرم‌های تعهدآور در این خصوص اقدام شود تا حد امکان ارتکاب چنین اعمالی کاهش یابد؛

۱۷. منع قانونی مبنی بر عدم امکان واگذاری کارت بازرگانی به غیر (عدم تنظیم و کالت دفتری و تعهدنامه یا حق واگذاری امتیاز کارت به غیر و برخورد قاطع و سریع قوه قضاییه با سوداگران اقتصادی؛

۱۸. ثبت هر گونه وکالت‌نامه و واگذاری حقوق و امتیازات کارت بازرگانی در دفاتر اسناد رسمی منع شده است؛
۱۹. جلوگیری از خرید و فروش امتیاز کارت بازرگانی در مبادله گمرکی و احراز مالکیت کالا توسط شخص واردکننده کالا یا وکیل مؤدی و مطابقت امر با صاحبان کارت‌های بازرگانی صورت گیرد؛
۲۰. بررسی و تطبیق صورت حساب خارجی invoice و کنترل حساب‌های بانکی (صرافی‌ها) و بررسی حساب‌های صاحبان کارت‌های بازرگانی؛
۲۱. تشکیل کارگروه تخصصی ویژه مرکب از ۲ نفر رئیس گروه و ۸ نفر حسابرس ارشد مأمور مالیاتی زیر نظر امور مالیاتی و معاون ذی‌ربط همکاری دادیار انتظامی مالیاتی و حراست ادارات کل امور مالیاتی به صورت خاص و متمرکز در خصوص رسیدگی به پرونده‌های کارت‌های بازرگانی، رسیدگی مالیاتی صورت گیرد؛
۲۲. بررسی تجربه جهانی در خصوص به‌کارگیری روش‌های جلوگیری و برخورد با سوءاستفاده‌کنندگان کارت‌های بازرگانی صورت گیرد؛
۲۳. با توجه به اینکه در پرونده‌های مالیاتی مشخص شده که برای مخفی ماندن صاحب اصلی کالا تنظیم ده‌ها وکالت کاری برای ترخیص کالا صورت می‌گیرد و در نتیجه واردکننده و صاحب اصلی کالا مشخص نمی‌شود، ضروری است گمرک کشور صاحب اصلی کالای وارداتی را مشخص کند؛
۲۴. ترخیص کالا توسط صاحب اصلی کالا و یا فروش آن در گمرک و ترخیص کالا توسط خریدار در گمرک کشور محرز و شناسایی شود تا اطلاعات واصله بلافاصله به امور مالیاتی صاحب کارت بازرگانی به صورت آنلاین ارسال و قابل پیگیری و صاحب کالا و ترخیص‌کننده معلوم شود؛
۲۵. ردیابی کالاهای وارده از مبادی گمرکی تا بازار مصرف و مستندسازی صورت حساب‌های فروش کالاهای وارده به لایه‌های مختلف بازار (بنکداری - تهیه و توزیع عمده‌فروش - خرده‌فروش)؛

۲۶. پیشنهاد و راهکارهای عملی برای جلوگیری از فرار مالیاتی از طریق عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی.

۱۰-۲. در صورت عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی و عدم ابراز درآمدها و سودهای مکتسبه

۱. رسیدگی مالیاتی استعلام مواد ۲۳۰ و ۲۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم مأموران مالیاتی از افراد و اشخاص طرف قرارداد و معامله موردی مالیاتی که به نحوی منجر به ایجاد درآمد برای مؤدی مالیاتی شده‌اند را انجام دهند؛
۲. مأموران مالیاتی در رسیدگی مالیاتی بررسی و کنترل شماره سریال فاکتورهای پیاپی فاکتورهای فروش، شماره آخرین فاکتور فروش سال قبل و اولین فاکتور فروش سال مورد رسیدگی و بررسی و کنترل حساب‌های مؤدیان مالیاتی را انجام می‌دهند؛
۳. مأموران مالیاتی در رسیدگی مالیاتی، صورت ریزحساب خریده‌ها و حساب بدهکاران و حساب موجودی انبار را بررسی و کنترل کنند که راهکاری عملی است.

۱۰-۳. در صورت عدم تسلیم اظهارنامه و ابراز کسورات و هزینه‌ها بیشتر از واقع

۱. مأموران مالیاتی در رسیدگی مالیاتی لازم است صورت ریزهزینه‌ها را به جهت اینکه مربوط به فعالیت مالی و اقتصادی موردی مالیاتی است کنترل کنند؛
۲. مأموران مالیاتی در رسیدگی مالیاتی، تاریخ هزینه‌ها را بررسی کنند، یعنی مربوط به عملکرد سال مورد رسیدگی مؤدی مالیاتی است؛
۳. مأموران مالیاتی در رسیدگی مالیاتی در مورد هزینه‌ها بررسی و کنترل کنند که آیا مؤدی بخشنامه، حد نصاب قابل قبول اعلام شده نظام مالیاتی را رعایت کرده است؛
۴. مأموران مالیاتی در رسیدگی مالیاتی بررسی و کنترل کنند که هزینه‌ها مؤدی، جزء هزینه‌های قابل قبول مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم است؛
۵. مأموران مالیاتی در رسیدگی مالیاتی، در مورد هزینه‌های بیشتر از واقع، استعلام اقلام مبالغ بالا و با اهمیت را از طرف‌های معامله مؤدی مالیاتی انجام دهند که هزینه مذکور واقعی است؛ یعنی تحقق یافته یا خیر (استعلام از دفاتر قانونی (مانند دفاتر کل) طرف معامله مؤدی که هزینه مذکور را ثبت کرده است).

۱۰-۴. در صورت تسلیم اظهارنامه مالیاتی و ابراز خریدها بیشتر از واقع

۱. مأموران مالیاتی استعلام مواد ۲۳۰ و ۲۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم در مورد خریدهای مؤدی مالیاتی از طرف معامله مؤدی، یعنی فروشندگان کالا، به مؤدی را انجام دهند که خریدهای مؤدی مالیات‌های واقعی و تحقق یافته است یا صوری است؛
۲. مأموران مالیاتی در رسیدگی مالیاتی حساب‌های دریافتنی یا بدهکاران و حساب موجودی انبار کالا و حساب قیمت تمام‌شده کالای فروش رفته را کنترل کنند؛
۳. مأموران مالیاتی در رسیدگی مالیاتی مبالغ هزینه‌های بالا و بااهمیت را از طرف‌های معامله مؤدی مالیاتی با اخذ کپی ثبت در دفاتر قانونی (روزنامه کل) که خرید مذکور واقعی و تحقق یافته است را استعلام کنند؛
۴. مأموران مالیاتی در رسیدگی مالیاتی خریدهای با مبالغ بالا و بااهمیت می‌توانند از هم‌صنف‌های بازار، فعالیت مربوط به آن خرید کالا را استعلام کنند و از صحت خریدها اطمینان حاصل کنند؛
۵. مأموران مالیاتی در رسیدگی مالیاتی بررسی و کنترل کنند که خریدها مربوط به فعالیت مالی و اقتصادی مؤدی مالیاتی است؛
۶. مأموران مالیاتی در رسیدگی مالیاتی بررسی و کنترل کنند تا خریدها مربوط به عملکرد سال مورد رسیدگی مؤدی مالیاتی باشد؛
۷. فرار مالیاتی با استفاده از فاکتورهای صوری و جعلی خرید و فروش جهت کتمان درآمدها و سودهای واقعی، فرار مالیاتی می‌کنند.

۱۰-۵. پیشنهادهای عملی برای جلوگیری از فاکتورهای صوری و جعلی خرید و فروش:

۱. مأموران مالیاتی در رسیدگی مالیاتی، شماره سریال پیاپی فاکتورهای فروش، شماره آخرین فاکتور و حساب فروش یا درآمد را بررسی و کنترل کنند؛
۲. مأموران مالیاتی در رسیدگی مالیاتی، فاکتورهای خرید و صورت ریزحساب‌های خرید و حساب بدهکاران و موجودی انبار کالا و قیمت تمام‌شده کالای فروش رفته را بررسی و کنترل کنند؛

۳. مأموران مالیاتی در رسیدگی مالیاتی، در صورت آگاهی به موضوع فاکتورهای صوری و جعلی خرید و فروش مؤدی مالیاتی درخواست اعمال ماده ۱۸۱ قانون مالیات‌های مستقیم در خصوص مؤدی مذکور انجام دهند؛

۴. فرارکنندگان از پرداخت مالیات با استفاده یا اجاره یا خرید کردن کد یا شماره اقتصادی دیگران فرار مالیاتی می‌کنند.

۱۰-۶. راه‌حل عملی برای جلوگیری از فرار مالیاتی با استفاده از کد یا شماره اقتصادی دیگران

با توجه به مواد ۲۲۷ و ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ اجاره دادن و واگذاری و خرید فروش کد و شماره اقتصادی جرم تلقی شده و علاوه بر جرایم متعلقه قابلیت پیگیری و اقامه دعوی در مراجع قضایی نیز خواهد بود. در خصوص ادعای مؤدیان مالیاتی که کد و شماره اقتصادی فعالیت‌های خود را اجاره داده‌اند یا به اشخاص غیر واگذار کرده‌اند و از طریق کد اقتصادی آنان معامله و فعالیت اقتصادی انجام گرفته، احضار صاحبان کد اقتصادی و طرف سوءاستفاده‌کننده و گفتگو با آنان و اقرار کتبی خودشان به اجاره دادن یا واگذاری کد و شماره اقتصادی به دیگران بر موضوع اگر قراردادی فی‌مابین آنها بوده و مبلغی از این بابت رد و بدل شده از طریق اخذ معرف شخص سوءاستفاده‌کننده از طریق مراجع قضایی و دفتر مبارزه با فرار مالیاتی و پول‌شویی طرح دعوی از طریق مراجع قضایی، و در صورت ادعای صاحبان کد یا شماره اقتصادی از شخص سوءاستفاده‌کننده و نداشتن اطلاعات مؤدی یا در اختیار قرار ندادن آن اطلاعات در اختیار سازمان امور مالیاتی با طرح دعوی از شخص سوءاستفاده‌کننده از کد و شماره اقتصادی توسط صاحب کد و شماره اقتصادی در مراجع قضایی و شناسایی شخص سوءاستفاده‌کننده توسط نهادهای امنیتی و معرفی به مراجع قضایی و محرومیت وی و پس از صدور حکم، مالیات متعلقه از وی مطالبه شود راهکار عملی است.

۱۰-۷. پیشنهاد و راهکار عملی برای جلوگیری از فرار مالیاتی با استفاده از اجاره کردن یا خرید حساب‌های بانکی دیگران:

با توجه به مواد ۲۲۷ و ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱ اجاره دادن و واگذاری خرید و فروش حساب‌های بانکی جرم تلقی شده و علاوه بر جرایم متعلقه قابلیت پیگیری و اقامه دعوی در مراجع قضایی را خواهد داشت.

۱. بر اساس ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱ موضوع سامانه پایگاه اطلاعات فعالیت‌های مالی و اقتصادی مؤدیان مالیاتی بانک مرکزی زمینه ارتباط بر خط تمامی حساب‌های مؤدیان مالیاتی را برای مأموران مالیاتی فراهم کند؛

۲. بررسی و کنترل تراکنش‌های بانکی مؤدیان مالیاتی توسط مأموران مالیاتی بر اساس دستورالعمل رسیدگی شماره ۲۰۰/۹۶/۵۰۵ مورخ ۱۳۹۶/۲/۲۵ و ۲۰۰/۹۶/۵۲۵ مورخ ۱۳۹۶/۱۰/۲ صورت گیرد؛

۳. بررسی و کنترل و ردیابی منشأ تمامی پول‌های واریزی به همه حساب‌های مؤدیان مالیاتی برای مشخص کردن اینکه واریزها بابت کدام فعالیت مالی و اقتصادی مؤدیان مالیاتی بوده و مشمول مالیات بوده است و اطلاعات آن تراکنش‌ها توسط خود مؤدیان مالیاتی طی اظهارنامه تسلیمی به سازمان امور مالیاتی ابزار شده و در صورت عدم ابراز و کتمان آن‌ها، مأموران مالیاتی جهت بررسی و محاسبه و مطالبه مالیات متعلقه مؤدیان مالیاتی اقدام می‌کنند؛

۴. بررسی و کنترل حساب‌هایی که فرار کنندگان از پرداخت مالیات از حساب‌های اشخاص دیگر با اجاره یا خرید حساب‌ها اقدام به فرار مالیاتی می‌کنند و اظهار نظر رئیس شعبه بانک مربوطه از اطلاع این موضوع و برخورد با دارندگان حساب‌های بانکی و سوءاستفاده کنندگان از این حساب‌ها بر اساس قانون مبارزه با پول‌شویی و فرار مالیاتی و معرفی صاحبان حساب‌های بانکی و همچنین سو استفاده کنندگان از این حساب‌ها به مراجع قضایی و یا در صورت اطلاع و تبانی کارمندان و رؤسای بانک مربوطه حساب‌های بانکی سوءاستفاده کنندگان که با همکاری آنان فرار مالیاتی صورت گرفته جهت همکاری با مأموران مالیاتی برای بررسی و رسیدگی‌های مالیاتی و در صورت عدم همکاری کارمندان و رؤسای بانک‌های مربوطه، جهت برخورد قانونی با آن‌ها به تخلفات اداری و مراجع قضایی معرفی شوند.

منابع

- سیفی قره‌یتاق، داود (۱۳۹۴). «رویکرد نظام کیفری به جرم فرار مالیاتی». *پژوهشنامه مالیات*. دوره ۲۳. شماره ۴ (پیاپی ۷۶).
- فرامرزی، ایوب؛ دشتبان فاروجی، مجید؛ حکیمی‌پور، نادر، علی‌پور، صادق و امیر جباری (۱۳۹۴). «بررسی رابطه مالیات و رشد اقتصادی، مطالعه موردی ایران و کشورهای عضو اوپک و سازمان همکاری‌های اقتصادی (OPEC) و (OECD)». *فصلنامه علوم اقتصادی*. دوره ۹. شماره ۳۲.
- مجتهد، احمد و اعظم احمدیان (۱۳۸۷). «اثر درآمدهای مالیاتی دولت بر رفاه اجتماعی ایران». *ویژه‌نامه اقتصادی*. دوره ۷. شماره ۱. صص. ۱۰-۷.
- موسوی جهرمی، یگانه؛ طهماسبی بلداجی، فرهاد و نرگس خاکی (۱۳۸۸). «فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده: یک مدل نظری». *فصلنامه تخصصی مالیات*. دوره ۱۷. شماره ۵ (مسلسل، ۵۳). صص ۲۷-۳۸.
- مانی، کامران؛ پژویان، جمشید و تیمور محمدی (۱۳۸۸). «بررسی تأثیر مالیات‌ها بر رابطه بازارهای مالی و رشد اقتصادی». *پژوهش‌نامه اقتصادی*. دوره ۱۱. شماره ۳ (پیاپی ۴۲). صص ۱۳-۳۷.
- Allingham, M. G. and A. Sandmo. (1972) "Income Tax evasion: A Theoretical Analysis" *Journal of Public Economics*, Vol. 1, PP. 323-38
- Barreto, R. (2000). "Endogenous corruption in a neoclassical growth model". *Eur. Econ. Rev.* PP. 35-60
- Brooks, N. (2001). Challenges of tax administration and compliance. Tax Conference, Asian Development Bank. PP. 1- 35.
- Brevik, F., Gartner, M. (2008). "Can tax evasion tame Leviathan governments". *Public Choice*, Vol. 136, PP. 103-122.
- Célimène Fred, DufrenoGilles t, Mophou. Gisèle N'Guérékata. Gaston. (2016). "Tax evasion, tax corruption and stochastic growth", *Economic Modelling*, ECMODE-03528; No of Pages 8
- Ehrlich, I., Lui, F. (1999). Bureaucratic corruption and endogenous economic growth. *J. Pol. Econ.* Vol. 107 (S6), S270-S293.
- Shafik Hebous. (2011). "Money at the Docks of Tax Havens: A Guide". CESifo Working, Paper Series No. 3587, P. 9
- Gary Becker. (1968). "Crime and Punishment: An Economic Approach". (PDF). *The Journal of Political Economy*, Vol. 76, PP. 169-217. doi:10.1086/259394.
- Manasan, R. G. (1988). Tax Evasion in the Philippines 1981-1985. *Journal of Philippine Development*, Vol. 27(2), PP. 167-190.

- Sookram, S., & Watson, P. (2005). "Tax evasion, growth and the hidden economy in Trinidad and Tobago". *Institute of Social and Economic Studies*, Working Paper 418. PP. 1- 18.
- Uadiale, O., Fagbebi, T., & Ogunleye, J. (2010). "An empirical study of the relationship between culture and personal income tax evasion in Nigeria. European". *Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences*, PP. 116- 126.

